

C-346/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. május 2.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. február 13.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Bundeszentralamt für Steuern

Felperes és ellenérdekű fél:

Y-GmbH

Az alapeljárás tárgya

Héa – A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére történő, a 2006/112/EK irányelv szerinti héa-visszatérítés – A számlaszám helyett egy hivatkozási szám megadása

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Úgy kell-e értelmezni a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (2008/9/EK irányelv) 8. cikke (2) bekezdésének d) pontját, amely szerint a visszatérítési kérelemben minden egyes, visszatérítés helye szerinti

- tagállamra, valamint minden számlára szükséges megadni egyebek mellett a számla számát, hogy elégséges egy számla hivatkozási számának a megadása, amelyet kiegészítő azonosító ismértvként a számla száma mellett tüntetnek fel egy számlán?
2. Az előző kérdésre adott nemleges válasz esetén: alakilag teljeskörűen és a 2008/9/EK irányelv 15. cikke (1) bekezdésének második mondata értelmében határidőben benyújtottnak tekintendő-e az olyan visszatérítési kérelem, amelyben a számlaszám helyett a számla hivatkozási számát adták meg?
 3. Figyelemmel kell-e lenni a második kérdés megválaszolásánál arra, hogy a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany a tájékozott kérelmező szemszögéből nézve, a székhely szerinti tagállam elektronikus portáljának kialakítása és a visszatérítés helye szerinti tagállam nyomtatványai alapján vélhette úgy, hogy egy szabályos, legalábbis alakilag teljeskörűen és határidőben benyújtott kérelemben a számlaszámtól eltérő azonosító lehetővé teszi a kérelem tárgyát képező számlához történő hozzárendelést?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv, különösen a 8. cikk (2) bekezdésének d) pontja és 15. cikk (1) bekezdésének második mondata

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 226. cikk 2. pontja

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Az Umsatzsteuergesetz (forgalmi adóról szóló törvény, UStG) 18. §-a (9) bekezdése első és második mondatának a 2009. évi adótörvény 7. cikke 13. pontjának c) alpontja szerinti, az alapeljárás jogvitájára alkalmazandó szövegváltozata

Az Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete, UStDV) 59. és azt követő §-ainak a 2009. évi adótörvény szerinti, a visszatérítési időszakra alkalmazandó szövegváltozata

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes Ausztriában székhellyel rendelkező társaság. 2012. október 29-én a felperes a 2012. július és szeptember közötti időszak tekintetében az előzetesen

felszámított adó visszatérítését kérelmezte. A felperes a visszatérítési kérelmet az alperes Bundeszentralamt für Steuern (szövetségi adóhatóság, Németország) számára az osztrák pénzügyi közigazgatás által létrehozott portálon keresztül, elektronikus úton juttatta el.

- 2 A kérelem üzemanyag értékesítésével kapcsolatos számlákra vonatkozott, amelyekből a felperes az adólevonás jogát érvényesíti. A kérelemhez csatolt mellékletben a felperes nem az egyes számlákon feltüntetett számlaszámot, hanem a számlára feljegyzett további, a felperes könyvelésében szereplő hivatkozási számot adta meg.
- 3 A Bundeszentralamt für Steuern (szövetségi adóhatóság) 2013. január 25-i határozatával a kérdéses időszakra 31 296,09 euró előzetesen felszámított adó visszatérítését állapította meg, egyebekben elutasította a kérelmet, azzal az indokkal, hogy a kérelmen a törvényi követelményekkel szemben nem a számlákon feltüntetett számlaszámot adták meg.
- 4 A Bundeszentralamt für Steuern (szövetségi adóhatóság) a felperes panaszát elbíráló, 2014. január 7-i határozatában is fenntartotta ezen álláspontját. Megítélése szerint a felperes a 2013. szeptember 30-ig tartó határidőben nem terjesztett elő előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló, a törvényi követelményeknek megfelelő kérelmet. A felperes figyelmét – a hatóság szerint – már a korábbi kérelmei keretében is felhívták a számlaszám megadásának hiányára. Ezért szerinte a felperesnek lehetőségében állt, hogy határidőben, a törvényi követelményeknek megfelelő módon szolgáltatson adatokat.
- 5 A felperes keresettel fordult a Finanzgericht Kölnhöz (kölni pénzügyi bíróság, Németország), amely helyt adott annak, mivel szabályszerűnek ítélte meg a visszatérítési kérelmet. Megítélése szerint a számlaszám helyett a hivatkozási szám téves megadása nem eredményezi az előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló kérelem érvénytelenségét, ha az, mint jelen esetben, nem tekintendő „tartalmilag üresnek”, ugyanis a hivatkozási szám is lehetővé teszi az adott számlához történő hozzárendelést.
- 6 Ezen ítélettel szemben a Bundeszentralamt für Steuern (szövetségi adóhatóság) felülvizsgálati kérelemmel fordult a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország). A hatóság álláspontja szerint a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) tévesen értelmezte a 2008/9 irányelv 8. cikkének (2) bekezdését.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 7 A nemzeti jog alapján a kérdést előterjesztő bíróság a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) határozatát helyben hagyná, és a felülvizsgálati kérelmet mint megalapozatlant elutasítaná. Felmerül ugyanakkor a kérdés, hogy egy ilyen eredmény összhangban van-e az uniós joggal, a kérdést előterjesztő bíróságnak

ugyanis kétségei vannak a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdése d) pontjának és 15. cikke (1) bekezdése második mondatának helyes értelmezését illetően.

- 8 Az első kérdésről: felmerül a kérdés, hogy értelmezhető-e úgy a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdésének d) pontja, amely alapján a visszatérítési kérelemben minden egyes, visszatérítés helye szerinti tagállamra, valamint minden számlára szükséges egyebek mellett megadni a „számla számát”, hogy elégséges-e egy számla hivatkozási számának megadása is, amelyet kiegészítő ismervként a számlaszám mellett tüntetnek fel egy számlán.
- 9 A kérdést előterjesztő bíróság számára kétséges továbbá, hogy a „számla száma” fogalom a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdésének d) pontjában azonos jelentéssel bír-e a 2006/112 irányelv 226. cikkének 2. pontja alapján szükséges, „a számlát egyedileg azonosító, egy vagy több számsorból álló sorszám[mal]”. A 2006/112 irányelv 226. cikkének 2. pontjában és a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdésének d) pontjában szereplő, egymástól eltérő megfogalmazások arra engednek következtetni, hogy az előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló kérelem érvényességéhez elégséges a számlán szereplő kritériumok közül egyet megadni, ami a számlához történő hozzárendelést lehetővé teszi, és ez nem szükségképpen a 2006/112 irányelv 226. cikkének 2. pontja értelmében vett számlaszám, hanem a számlán feltüntetett más azonosító ismerv is lehet.
- 10 Meg kell jegyezni, hogy a 2008/9 irányelvnek nem célja, hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit, illetve e jog terjedelmét. Ezen irányelv 5. cikkének második bekezdése ugyanis a 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában előírja, hogy az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a 2006/112/EK irányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint (lásd: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 35. pont).
- 11 Ily módon a valamely tagállamban letelepedett adóalanynak a 2008/9 irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett héa visszatérítéséhez való joga megfelel a 2006/112 irányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amelynek alapján levonhatja a saját tagállamban megfizetett előzetesen felszámított héát (lásd: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az adólevonások és – következésképpen – a visszatérítések rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A kérdést előterjesztő bíróság megítélése szerint a semlegesség elve megköveteli, hogy a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdésének d) pontjában a „számla számát” úgy kelljen értelmezni, hogy a

visszatérítési kérelem keretében egy a számlán feltüntetett további és egyértelmű azonosító ismerv megadása is elégséges.

- 12 Ezzel ellentétes lehet, hogy a héalevonási jognak ugyanakkor feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása (lásd: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az adólevonási jog gyakorlásának szabályait illetően, amelyek az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalanynak az ezen irányelv 220–236., valamint 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (lásd: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ez alapján esetleg megszorítóan kellene értelmezni a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdése d) pontját, miszerint a visszatérítési kérelem keretében egyedül a 2006/112 irányelv 226. cikkének 2. pontja értelmében vett számlaszám megadása teljesíti a követelményeket.
- 13 Mindenesetre a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdése d) pontjának megszorító értelmezése aránytalan eredményhez vezethet. Az előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló, teljeskörűen kitöltött kérelem a hatóságot olyan helyzetbe kell hogy hozza, hogy az adóvisszatérítés feltételeit időben (azaz a visszatérítési kérelem beérkezésétől számított négy hónapon belül, lásd a 2008/9 irányelv 19. cikkének (2) bekezdését) megvizsgálhassa. Ebből a szempontból a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdése d) pontjának eleget tesz a kérelemben megadott hivatkozási szám, mivel a hatóság számára lehetővé teszi az előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló kérelem keretében a számlához történő egyértelmű hozzárendelést. A 2006/112 irányelv 226. cikkének 2. pontja értelmében vett számlaszámnak a visszatérítési kérelemben történő megadása a számlához történő egyértelmű hozzárendelés céljára ugyan alkalmas és célszerű, az azonban nem szükséges.
- 14 A második kérdésről: Az előző kérdésre adott nemleges válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy alakilag teljeskörűen és a 2008/9/EK irányelv 15. cikke (1) bekezdésének második mondata értelmében határidőben benyújtottnak tekintendő-e az olyan visszatérítési kérelem, amelyen a számla hivatkozási számát adták meg.
- 15 A visszatérítési kérelem a 2008/9/EK irányelv 15. cikke (1) bekezdésének második mondata értelmében akkor tekintendő benyújtottnak, ha a kérelmező egyebek mellett a 2008/9/EK irányelv 8. cikkében megkövetelt valamennyi adatot megadta. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint – az előző kérdésre adott nemleges válasz esetén – egy olyan kérelem, amely a 2006/112 irányelv 226. cikkének 2. pontja értelmében vett számlaszám helyett egy azonos funkciójú hivatkozási számot tartalmaz, ugyan helytelen lenne, de nem hiányos.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló kérelem érvényessége a 2008/9/EK irányelv 15. cikke

(1) bekezdésének második mondata értelmében nem tartalmi helyességét, hanem formai teljességét követeli meg. Ez láthatólag egyezik az Európai Bizottság álláspontjával. A Bizottság 2019. január 24-én úgy döntött, hogy keresetet indít Németországgal szemben a Bíróság előtt, mivel az a kérelmezőtől történő további adatkérés nélkül elutasította a más tagállambeli vállalkozások hea-visszatérítési kérelmeit, ha az értékesített termék, illetve nyújtott szolgáltatás jellegéről szolgáltatott információ a német hatóságok megítélése szerint nem elégséges a hea-visszatérítésről történő döntéshez.

- 17 A harmadik kérdésről: A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a felperes mint nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany a 2008/9 irányelv 15. cikke (1) bekezdése második mondata értelmében vett visszatérítési kérelem kapcsán a tájékozott kérelmező szemszögéből nézve vélhette-e úgy, hogy egy szabályos, legalábbis alakilag teljeskörűen és határidőben benyújtott kérelemben a számlaszámtól eltérő azonosító lehetővé teszi a kérelem tárgyát képező számlához történő hozzárendelést.
- 18 Ez a kérdés azért merül fel, mert a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) megállapításai szerint a visszatérítési kérelem mellékletének vonatkozó oszlopában, amelybe a Bundeszentralamt für Steuern (szövetségi adóhivatal) megítélése szerint a számlaszámot kell feltüntetni, nem is a „számlaszám” („Rechnungsnummer”) megjelölés, hanem az általános „bizonylatszám” („Beleg-Nr.”) megfogalmazás szerepel. Azontúl az osztrák közigazgatás által biztosított és a felperes által használt, a kérelem elektronikus benyújtására szolgáló portál az ettől eltérő, „hivatkozási szám” („Bezugsnummer”) megjelölést használja.